

**Оптимизация налогообложения в условиях действующего
законодательства Украины**

Сложившаяся в украинской экономике ситуация, связанная с экономической перестройкой в исторически короткое время, требует ряда мер по подъему экономики страны. Для достижения этих целей государство, исходя из общих интересов, формирует систему экономических взаимоотношений с организациями, которые могут, но не всегда должны совпадать с их интересами, что на практике приводит к усилению противоречий между субъектами экономических отношений. Это в полной мере может быть отнесено к налоговой политике государства, поскольку через налоги и посредством налогов осуществляется процесс передачи части денежных доходов организаций в бюджеты соответствующих уровней, а по существу - осуществляется законодательно определенный процесс отчуждения части доходов хозяйствующих субъектов в пользу государства.

Актуальность проблемы, связанной с оптимизацией налогообложения, определяется, в первую очередь, возможностью поддержания финансовой стабильности организаций, их дальнейшего роста, а также масштабами экономического ущерба, связанного с утечкой капиталов, который наносит большой вред экономике Украины.

Вопросы налогового планирования, в том числе с использованием оффшорных схем, привлекают растущее внимание ученых и практиков, как в нашей стране, так и за рубежом. Этой проблемой занимались такие ученые, как А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, А.Н. Головкин, [1] А.Р. Горбунов, А.Н. Медведев, Н.В. Миляков, [2] А.И. Погорлецкий, Б.А. Рагозин, С.Ф. Сутырин, [3, 4] Д.Г. Черник, а также зарубежные исследователи Э. Шамбоста, Ю. Бригхем, П. Верхан, Р. Дернаберг, Д. Пеппер [5, 6] и др.

Необходимость в углубленном анализе возможности совершенствования механизма налогового планирования в деятельности организаций обусловлена

все обостряющейся нехваткой капиталов и оборотных средств у украинских предприятий, а также увеличением эффективности использования имеющихся финансовых ресурсов с целью укрепления финансового положения организаций и экономики страны в целом.

Целью данной работы является изучение способов оптимизации налогообложения и выявление методов и инструментов борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Одним из основных и существенных преступлений в секторе экономики на Украине, является уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей. Действующее законодательство до настоящего времени не проводит четкого разграничения между налоговой оптимизацией и схем уклонения от уплаты налогов. Острейшая проблема «пограничной» ситуации, когда формальное соблюдение закона налогоплательщиком, т.е. осуществление им действий, не запрещенных законодательством, приводит к убыткам для бюджета. Тогда безоговорочное отнесение действий или к оптимизации, или к уклонению невозможно, и большинство конфликтов и разногласий переходят в стадию судебного разбирательства.

Грань между налоговой оптимизацией и незаконным уклонением от уплаты налогов проходит в самый раз по границе отдельных норм Уголовного кодекса Украины. Допустим, законодатель предусмотрел уголовную ответственность за такое общественно - опасное действие в виде ст. 212 Уголовного Кодекса Украины «Уклонение от уплаты налогов, сборов, иных обязательных платежей» [7]. В этом случае это вопрос соответствия правовой формы и экономического содержания операции, которая проводится.

Успешность той или иной схемы, направленной на достижение конечного результата, - получение прибыли, в целом зависит от правильно выбранной тактики и стратегии ее применения.

В классическом понимании, основными способами оптимизации налогообложения являются:

- использование «пробелов» законодательства;

- применение налоговых льгот;
- правильное формирование учетной политики;
- использование оффшоров;
- применение льгот для предприятий;
- изменение срока уплаты налогов;
- правильное заключение договоров;

В соответствии с действующим законодательством, реальная цель налогоплательщика - осуществление предпринимательской деятельности, направленной на получение дохода, независимо от выбранных методов ее ведения, а не минимизация налогообложения. Если же все действия субъекта хозяйствования направлены на снижение налоговой нагрузки и достижение этой цели не оправданно с точки зрения ведения бизнеса, не отвечает договорным отношениям с контрагентами, или обычаям делового оборота, то такие действия налогоплательщика могут квалифицироваться как уклонение от уплаты налогов. Например, компания имеет намерение заниматься двумя видами лицензионной деятельности. При этом законом запрещается наличие двух таких лицензий в одной организации. Тогда компания создает аффилированную (дочернюю) структуру, и они распределяют лицензии между собой. Для создания единой системы управления услугами создается единый центр в одной из компаний. Итак, руководящая компания берет на себя обязательства по обеспечению предоставления услуг, а лицензию на право предоставления имеет дочерняя структура. В рамках такой деятельности руководящая компания ведет клиентскую базу, расчеты с контрагентами за предоставленные дочерней структурой услуги, а также иные операции. При этом, по соглашению с дочерней структурой регулярно проводит расчеты за предоставленные услуги. Такая форма взаиморасчетов создавалась с целью легального ведения бизнеса и получение прибыли от двух видов деятельности, которые нельзя было совместить в одной компании. Она не ставила цель минимизацию налогообложения.

Другим примером может быть взаимоотношения работодателя и наёмного работника. Субъект предпринимательской деятельности с целью минимизации расходов, связанных с наймом и оплатой труда персонала, заключают со своими работниками договоры аренды автомобилей, компьютеров и другого оборудования. Таким образом, предприятие сокращает расходы, связанные с выплатой «зарплатных» налогов. Единая цель таких операций - минимизация налогов, которая может быть воспринята налоговыми органами как уклонение от их уплаты. Поэтому высокая достоверность возникновения споров и судебных разбирательств, поскольку не у всех сотрудников достаточно ценного имущества для таких операций, а большое количество договоров аренды с физическими лицами однозначно вызовет заинтересованность контролирующих структур. Такая схема не подходит и плательщику налога на добавленную стоимость (НДС). Экономя на одних налогах, субъект предпринимательской деятельности теряет на налоге на добавленную стоимость из-за невозможности возместить «входной» НДС, поскольку договор аренды заключен с физическим лицом - неплательщиком НДС. Если же налогоплательщик использует подделанные документы, не ведет бухгалтерский учет или фальсифицирует данные, то как результат, мы имеем дело с преступлением – вышеупомянутой ст. 212 Уголовного Кодекса Украины [7].

Минимизация с использованием упрощенного режима налогообложения происходит, как правило, по следующим направлениям:

1. компания дробит свой бизнес, чтобы каждый подраздел отвечал определению малого предприятия и платил налоги по упрощенной системе;
2. холдинг создает предприятия, которые работают по упрощенной системе для выполнения сервисных функций (уборка офисов, подрядные и иные погрузочно-разгрузочные работы, техническое обслуживание оборудования);
3. предприятие реализует продукцию через фирму, которая находится на едином налоге, продавая ей продукцию с минимальной наценкой, чтобы

перевести налоговую нагрузку на организацию-плательщика единого налога.

Украинское законодательство не запрещает использовать такие методы, тем не менее, реально экономить на налогах, используя упрощенную систему, могут лишь малые и средние предприятия.

Далее рассмотрим еще один способ оптимизации налогообложения – оффшоры. Оффшоры это - минимальные налоги и по возможности более простые условия для ведения дел. Именно они есть сейчас главным препятствием для согласия между деловым миром и правительствами многих стран. Попытки остановить вывоз украинского капитала за границу делались уже давно. Но сначала они носили более декларативный характер. Отечественное законодательство стало более радикальным относительно вопроса оффшоров тогда, когда ощутило давление со стороны международных организаций, которые занимаются борьбой с отмыванием “грязных” денег. К сегодняшнему дню в государстве были приняты около десяти разных документов, которые регламентировали внешнеэкономическую деятельность компаний. Наиболее серьезным считается Закон Украины от 28.11.2002 № 249-IV “О предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем”[8]. Принятие именно этого документа требовала FATF (группа разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег) от Украины, и в результате он оказался даже более жестким, чем предполагалось.

Оффшорный бизнес приобрел большой вес в мировом обороте капитала. На сегодняшний день в мире насчитывается больше 60 стран, нормативная база которых предусматривает налоговые льготы для оффшоров. К числу наиболее известных принадлежат: Ирландия, Лихтенштейн, Люксембург, Мадейра, Мальта, Монако, Нидерланды, Швейцария, Гернси, Гибралтар, Джерси, Мен, Сарк, Бахрейн, ОАЕ и многие другие.

Вообще все эти страны можно разделить на две группы:

- те, которые облаживают оффшорные компании относительно невысоким налогом;
- те, которые полностью освобождают такие компании от налогов (в этом случае фирма платит правительству фиксированную пошлину за продолжение лицензии на деятельность).

Проведение бизнеса через оффшор предоставляет легальную возможность увеличить степень защищенности инвестиций. По мнению специалистов, около 80 % инвестиций в Украину, ввезены именно через оффшорные компании. Для этого могут использоваться взаимовыгодные договоры, кредитные линии, дочерние и общие предприятия. Иностранные инвестиции также могут осуществляться в виде оборудования и технологий. Усиление контроля по использованию оффшорных схем связано именно с тем, что деятельность организаций в указанных зонах в большинстве случаев была направлена исключительно на уклонение от налогообложения, и не имело ничего общего с необходимостью ведения бизнеса именно в этих зонах.

На примере покупки-продажи недвижимости рассмотрим оффшорную схему. Наиболее простая в реализации схема покупки-продажи недвижимости, используемая в большинстве стран мира, будет выглядеть следующим образом, если применить ее к Украине:

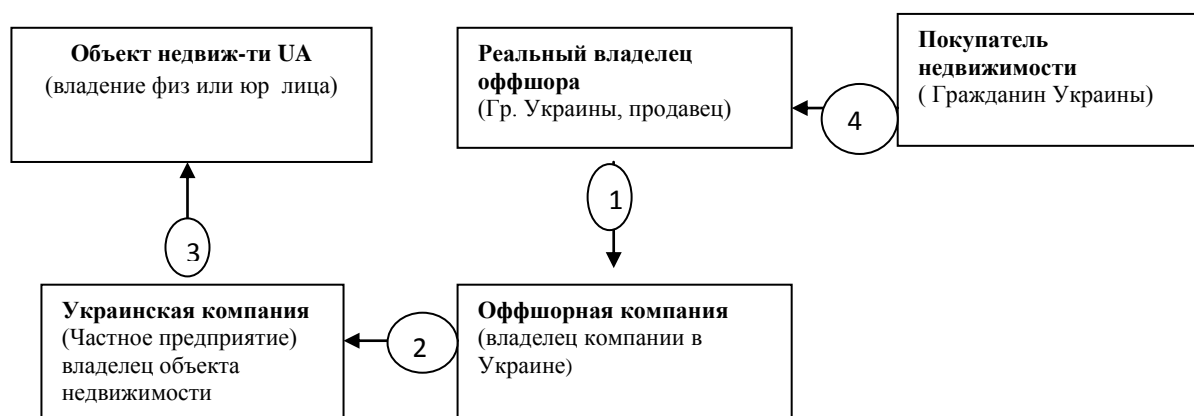


Рис 1. Классическое использование оффшорных компаний при продаже недвижимости, адаптированное к Украине

На рисунке 1 мы видим, что изначально учреждается классическая оффшорная компания в одной из стран, нормативная база которых предусматривает льготы для оффшоров, например в Нидерландах. Эта компания учреждает в Украине предприятие, и вносит в Уставный фонд нужную сумму. Далее предприятие Украины покупает недвижимость, и новый покупатель покупает по рыночной цене оффшорную компанию с правами владения украинской компании, которая в свою очередь является владельцем недвижимости.

Формально на руках у реального владельца есть договор покупки-продажи акций компании-владельца недвижимости, подписанный со стороны продавца с открытой датой (эти договора не подлежат обязательному нотариальному заверению), сумма сделки может быть символической и не отображать реальную стоимость недвижимости. Обычно – это номинальная стоимость 100% акций оффшорной компании, например 1000 \$. Для того, чтобы вступить во владение, новому владельцу необходимо лишь поставить свою подпись под контрактом и вписать в договор свои данные [9].

Обязательство об информировании налоговой службы о своих новых приобретениях возникает с момента, когда новый владелец подпишет контракт покупки-продажи, а об этом факте знает только лишь держатель «контракта» на предъявителя. Если Владелец решает продать недвижимость, он просто передает договор покупки-продажи акций «на предъявителя» новому владельцу.

Украинский бизнес использует оффшоры для решения двух взаимосвязанных задач – это минимизация налогообложения для увеличения собственных прибылей, а также участие в собственности украинских предприятий через оффшоры для сокрытия истинных владельцев, легкого изъятия и вывоза капитала. Отечественные условия ведения бизнеса этому способствуют в полной мере: высокие ставки налогов, нестабильность законодательства и отсутствие гарантий инвестиций, неустоявшаяся политическая система и повсеместное игнорирование законов.

Кроме решения проблемы анонимности, украинский бизнес, используя оффшоры для инвестирования в украинские предприятия, решает еще одну важную проблему – через оффшоры происходит фактическая легализация капиталов.

Таким образом, в ходе рассмотрения данной проблемы можно выделить методы и инструменты борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Одним из основных методов налоговых органов по выявлению незаконных схем - это налоговые проверки. Никаких указаний относительно приоритетных направлений проверок у налоговых органов нет. В каждом конкретном случае они стремятся установить все обстоятельства дела, реальность и цель осуществления операций, а также соответствие использованных методов положением закона.

Следующий метод это право на обжалование сделок налоговыми органами. Право на обжалование сделок налоговыми или иными органами является одним из основных способов борьбы с уклонением от уплаты налогов. Налоговые органы вправе обжаловать в суде сделки, совершаемые юридическими или физическими лицами.

Презумпция облагаемости это третий метод. Презумпция облагаемости предполагает, что налогами должны облагаться все объекты налогообложения, за исключением тех, которые прямо перечислены в законе. Иначе говоря, налогоплательщик сам должен доказывать свою невиновность, если будет установлен факт нарушений.

И самый важный инструмент это принятие Налогового кодекса Украины. Налоговый кодекс Украины во многом изменил бы характер взаимоотношений государства с налогоплательщиком, трансформировав, соответственно, формы и методы оптимизации налогообложения. Налоговый кодекс должен стать единым законодательным документом, регулирующим все налоговые вопросы, начиная с взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков и кончая порядком расчетов и уплаты, предусмотренных в нем налогов, что необходимо учесть при оптимизации налогообложения.

Литература:

1. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налоговая оптимизация: принципы, методы рекомендации, арбитражная практика : практ. пособие. - М.: Издательство Юрайт, 2007. - 304с.
2. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение : уч. пособие. - К.: Издательство Инфра-М, 2006. - 503 с.
3. Погорлецкий А.И. Принципы международного налогообложения и международного планирования. - СПб.: Издательство Санкт-Петербургского университета, 2005. - 386 с.
4. Сутырин С.Ф., Погорлецкий А.И. Налоги и налоговое планирование в мировой экономике. - СПб.: Изд. Михайлова В.А., 1998. - 314 с.
5. Джон Пеппер Антиоффшор. Практическая энциклопедия международного налогового и финансового планирования / Часть 2. - М., 2002. - 501 с.
6. Дернберг Р.Л. Международное налогообложение. - М., 1997. - 281 с.
7. Закон Украины [электронный ресурс] Уголовный Кодекс Украины, раздел VII, ст. 212 «Уклонение от уплаты налогов, сборов иных обязательных платежей»
http://zakony.com.ua/ugolovnyj_kodeks_ukrainy.html
8. Закон Украины [электронный ресурс] «О предотвращении и противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем» от 28.22.2002 № 249-IV-ВР
<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=249-15>
9. Недвижимость в Украине [электронный ресурс] Оффшорные схемы и использование оффшоров при сделках купли-продажи недвижимости. Европейские компании и налоговые льготы. КУА, ПИФ: вывод прибыли
<http://www.taxc.com.ua/spetz/realestate/>
10. Закон Украины [электронный ресурс] "Про систему налогообложения" от 25.06.1991 № 1251-XII-ВР
<http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>